

Audience publique du 9 juin 2008

Recours formé par
la société anonyme **X. S.A.**, ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23324 du rôle, déposée le 9 août 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Gerry OSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme X. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, d'un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, d'un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, d'un bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, ainsi que d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005, tous émis à son égard le 24 mai 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mars 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Guillaume MARY, en remplacement de Maître Gerry OSCH, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 2 décembre 2005, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », demanda diverses pièces et renseignements à la société anonyme X. S.A., ci-après désignée par « la société X. », afin de pouvoir procéder à l'imposition de l'exercice 2004.

La société X. prit position par rapport à cette demande par un courrier de sa fiduciaire du 9 décembre 2005 auquel étaient jointes diverses pièces.

Par courrier du 8 mars 2006, le bureau d'imposition demanda des pièces et renseignements supplémentaires à la société X. qui y répondait par courrier du 27 avril 2006.

Par courrier du 2 mai 2006, le bureau d'imposition fit parvenir à la société X. copie des projets d'imposition de l'année 2004, en l'invitant à formuler d'éventuelles objections avant le 16 mai 2006.

La société X. formula ses objections dans un courrier du 16 mai 2006, auquel elle joigna certaines pièces supplémentaires.

En date du 24 mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005.

Il ressort du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004 que le bureau d'imposition a retenu à l'égard de la société X. une distribution cachée de bénéfice d'un montant de 109.652.-euros, ainsi qu'une perte subie sur biens situés dans un Etat ayant une convention avec le Luxembourg pour un montant de 400.108,94euros.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, émis le 24 mai 2006, renseigne que :« *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux. (...)*

L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants.

Suite à votre refus de communiquer le détail du résultat en relation avec l'immeuble sis en France, le montant a été fixé à -400.108,94 et ce sur base des données en possession du bureau d'imposition.

Suite au refus de communiquer les renseignements demandés dans ma lettre du 8.3.2006 (noms et adresses des bénéficiaires économiques de X. SA, de E. SA qui est détenteur de 14.999 actions de X. SA, de I. SA et de O. SA avec siège à Panama ; activité réelle et statuts des sociétés I. SA et O. SA ; les noms et adresses des personnes de O. (sic) SA avec lesquelles X. SA était en contact et de la raison d'être de la structure), le bureau d'imposition n'est pas en mesure de porter en déduction les montants en faveur de I. SA et de O. SA (voir jugement Tribunal administratif no 19162 du 12.1.2005). Le montant de 109.652 euros est à considérer comme une distribution cachée de bénéfice.

Les détails de l'imposition ont été communiqués en date du 2 mai 2006 et ce conformément au § 205 de la loi générale des impôts. »

Le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004 du 24 mai 2006 renseigne que : « *Suite au refus de communiquer tous les renseignements demandés dans ma lettre du 8.3.2006, le montant de 109.652 (honoraires conseil : 62.900 et autres honoraires : 46.752) est à considérer comme une distribution cachée de bénéfice* ».

En date du 16 août 2006, la société X. fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre de certains bulletins, à savoir, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, le bulletin de la retenue d'impôt pour l'année 2004, le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005, le bulletin de fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal et les bulletins d'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société X. fit introduire en date du 9 août 2007 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2004, du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2004, du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, du bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2005, 2006 et 2007, ainsi que du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2005, tous émis en date du 24 mai 2006.

Le tribunal est amené à examiner en premier lieu le moyen soulevé d'office par lui lors des plaidoiries à l'audience relativement à la recevabilité du mémoire en réponse du délégué du gouvernement au regard des délais légaux de son dépôt au greffe du tribunal. Le mandataire du demandeur a sollicité le rejet du mémoire en réponse pour cause de dépôt tardif.

Aux termes de l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « (1) *Sans préjudice de la faculté, pour l'Etat, de se faire représenter par un délégué, le défendeur et le tiers intéressé sont tenus de constituer avocat et de fournir leur réponse dans le délais de trois mois à dater de la signification de la requête introductive. (...)*

(6) *Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre. (...)* »

L'article 4 (3) de la loi précitée du 21 juin 1999 dispose que : « *Le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat.* »

En l'espèce, la requête introductive d'instance a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 9 août 2007. En raison de la suspension des délais prévue à l'article 5 (6) de la loi précitée du 21 juin 1999, le délai de trois mois endéans lequel le

mémoire en réponse doit être déposé au greffe du tribunal administratif a commencé à courir à compter du 15 septembre 2007. Ce délai de trois mois a ainsi expiré le 15 décembre 2007. Le mémoire en réponse, déposé par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal d'administratif en date du 12 mars 2008, a donc été déposé en dehors du délai de trois mois à compter du dépôt de la requête introductive d'instance, fixé par l'article 5 (1) de la loi précitée du 21 juin 1999, de sorte qu'il est à écarter des débats.

L'Etat n'ayant pas fourni de mémoire en réponse dans le délai légal, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties par un jugement ayant les effets d'une décision contradictoire, conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi précitée du 21 juin 1999.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune, et de la valeur unitaire au 1^{er} janvier, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les délai et formes de la loi, il est recevable.

Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

A l'appui de son recours, la société X. soutient en premier lieu que le bureau d'imposition lui aurait imputé à tort une distribution cachée de bénéfices. Le bureau d'imposition aurait abusivement réintégré dans le bénéfice de la société les factures émises par les sociétés I. S.A. et O. S.A relatives à un immeuble sis en France. Elle soutient que les éléments constitutifs d'une distribution cachée de bénéfice, prescrites par l'article 164 alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », ne seraient pas remplis en l'espèce, alors qu'aucun avantage n'aurait été accordé et que ni la société I. S.A., ni la société O. S.A ne seraient actionnaires de la société demanderesse. Elle estime encore que le bureau d'imposition lui ferait à tort le reproche de ne pas avoir fourni l'identité de ses propres bénéficiaires économiques, ainsi que celle des bénéficiaires économiques des sociétés I. S.A. et O. S.A, alors que cette condition ne serait prévue par aucun texte et que de plus son propre actionnaire quasiment unique serait une société anonyme dont les titres seraient au porteur et dont l'actionnariat pourrait donc changer à tout moment. Par ailleurs, elle soutient avoir versé toutes les pièces sollicitées. Finalement, elle estime que la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartiendrait au bureau d'imposition.

En deuxième lieu, la demanderesse soutient être propriétaire d'une maison sise en France, ayant généré des charges en raison de travaux effectués. Elle estime que le bureau d'imposition lui refuserait à tort le droit à déduction des charges relatives à cet immeuble,

alors que ni la Convention conclue entre la France et le Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1^{er} avril 1958, ci-après désignée par «la convention», ni la législation nationale n'excluraient les factures relatives à un immeuble du droit à déduction. Par ailleurs, elle aurait fourni toutes les pièces sollicitées par le bureau d'imposition, de sorte que le refus du droit à déduction ne pourrait pas être fondé sur un refus de collaboration.

1. Quant à la distribution cachée de bénéfices

L'article 164 LIR, dispose que « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfice repose donc sur le bureau d'imposition. Ce dernier doit procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et ce n'est qu'en cas de défaut par le contribuable d'éclairer les points paraissant douteux ou à défaut d'éléments mis à sa disposition, que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations¹. Le renversement de la charge de la preuve n'est possible que si les circonstances rendent probable une diminution indue des bénéfices. Il appartient alors au contribuable de prouver que la diminution du bénéfice n'est pas uniquement motivée par des relations particulières entre la société et un associé, sociétaire ou intéressé².

¹ cf. trib. adm. 6 juin 2005, no 19162 du rôle

² cf. Cour adm. 1^{er} février 2000, no 11318C du rôle, Pas.adm. 2006, V^o « Impôts », no 241 et autres références y citées.

En l'espèce, force est de constater que suite à un premier courrier du 2 décembre 2005, du bureau d'imposition à la société X., cette dernière a fourni diverses pièces au bureau d'imposition desquelles il ressort que durant l'exercice 2004, la société X. a réglé des mémoires d'honoraires d'une somme totale de 109.652 € aux sociétés I. S.A. et O. S.A. en contrepartie notamment de prestations de conseil. Suite à ces informations, le bureau d'imposition a sollicité dans un deuxième courrier du 8 mars 2006, davantage de détails sur les bénéficiaires économiques de la société X. elle-même, mais aussi sur ceux des sociétés E. S.A., détentrice de 14.999 actions de la société X., I. S.A. et O. S.A.. Le bureau d'imposition avait par ailleurs demandé les statuts sociaux, ainsi que des détails sur l'activité réelle des sociétés I. S.A. et O. S.A. De même, elle a demandé les noms et adresses des personnes de la société O. S.A. avec lesquelles la société X. était en contact et la raison d'être de la structure de cette société.

A son courrier en réponse du 27 avril 2006 la société X. joigna une copie de la dernière assemblée générale de ses actionnaires, de laquelle il ressort que de ses 15.000 actions, 14.999 actions étaient détenues par la société E. S.A. et une action était une action au porteur. Par ailleurs, la société demanderesse s'est contentée dans son prédit courrier de répondre dans des termes généraux au bureau d'imposition qu'il n'existerait aucune disposition l'obligeant à fournir des explications sur ses bénéficiaires économiques, dont le conseil d'administration ne serait d'ailleurs pas forcément en mesure de connaître l'identité, étant donné que son actionnaire quasi-unique serait une société anonyme dont les titres seraient au porteur.

Il convient cependant de relever qu'une obligation de renseignement à l'égard du bureau d'imposition pèse sur chaque contribuable. Ainsi, aux termes du § 194 (1) A.O. *« Den Aufsichtsbeamten ist jede für die Steueraufsicht oder zu statistischen Zwecken erforderliche Auskunft über den Betrieb zu erteilen, (...) »*.

En premier lieu, il ressort de l'article 4 des statuts de la société E. S.A., détentrice de 14.999 sur 15.000 actions de la société X., que ses actions seraient nominatives ou au porteur, au choix de l'actionnaire. Aucune pièce versée au dossier en cause ne précise cependant si les actionnaires de la société E. S.A. ont opté pour des actions au porteur ou des actions nominatives, de sorte que l'affirmation de la société X. selon laquelle son actionnaire majoritaire serait une société anonyme dont les titres seraient au porteur, laisse d'être établie en l'espèce.

En second lieu, dans son courrier du 27 avril 2006, la société X. s'est limitée exclusivement à la question de l'identité des bénéficiaires économiques, sans fournir la moindre indication sur les autres renseignements demandés par le bureau d'imposition, tels que les statuts des différentes sociétés, leur activité réelle, les noms et adresses des personnes de contact. La société X. n'a partant fait aucun effort pour fournir des réponses détaillées aux questions posées par le bureau d'imposition. Elle ne s'est donc pas conformée à son obligation de renseignement en n'informant pas à suffisance de droit le bureau d'imposition sur les questions posées et en ne mettant pas à la disposition du bureau d'imposition toutes les informations dont elle disposait ou aurait pu disposer.

Eu égard aux considérations qui précèdent, c'est à juste titre que le bureau d'imposition a pu mettre en doute la réalité économique des opérations entre les sociétés X., I. S.A. et O. S.A. Dès lors, la charge de la preuve est renversée en l'espèce et pèse sur la demanderesse, à laquelle il appartient de prouver que la diminution du bénéfice n'est pas uniquement motivée par des relations particulières entre elle-même et les sociétés I. S.A. et O. S.A.

Or, à part les factures émises par les sociétés I. S.A. et O. S.A., la société X. ne verse aucune pièce, ni même la moindre indication destinée à établir que les opérations entre les sociétés étaient réelles et pas uniquement fondée sur une relation particulière entre elles et que le montant de 109.652€ facturé par les sociétés I. S.A. et O. S.A. correspondait à des prestations de conseils fournies par ces sociétés. La demanderesse n'établit donc pas à suffisance de droit que la diminution de son bénéfice, résultant des montants payés aux sociétés I. S.A. et O. S.A., n'est pas uniquement motivée par des relations particulières entre elle-même et les deux prédites sociétés.

Il ressort des éléments qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a estimé en l'espèce qu'une diminution indue du bénéfice était probable et a dès lors requalifié les montants payés par la société X. aux sociétés I. S.A. et O. S.A. en distribution cachée de bénéfice.

2. Quant aux revenus de l'immeuble sis en France

Il ressort du dossier fiscal ainsi que des pièces versés en cause que la société X., assujettie en tant que résident luxembourgeois aux dispositions fiscales luxembourgeoises, est propriétaire d'un immeuble sis en France ayant généré au cours de l'année 2004 des revenus locatifs et des frais d'obtention en raison de certains travaux effectués dans ledit immeuble. Dans sa déclaration fiscale concernant l'exercice 2004, la société X. a indiqué un bénéfice commercial négatif, duquel elle avait déjà déduit les pertes de location réalisées par l'immeuble en France, au titre de cette année.

Il ressort encore du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2004 que le bureau d'imposition a réintégré au montant du bénéfice commercial, déclaré par la société X., le montant de la perte subie sur l'immeuble sis en France, en raison du fait que cet immeuble est situé dans « *un Etat ayant une convention avec le Luxembourg* », en ajoutant que « *suite à votre refus de communiquer le détail du résultat en relation avec l'immeuble sis en France, le montant a été fixé à -400.108,94 et ce sur base des données en possession du bureau d'imposition.* »

Il échet de relever de prime abord que la société X. ne conteste ni le montant du résultat généré par l'immeuble sis en France tel que fixé par le bureau d'imposition, ni le taux d'impôt global en vertu duquel l'impôt sur le revenu des collectivités a été calculé, mais se limite à solliciter dans des termes généraux le droit à déduction des frais relatifs à l'immeuble sis en France. La société X. n'indique aucune disposition législative violée par le bureau d'imposition en l'espèce, mais retient sommairement que ni la convention,

ni le droit fiscal national ne contiendraient une disposition visant à contrecarrer le droit à déduction concerné en l'espèce.

Aux termes de l'article 3 de la convention *« les revenus de biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés »*.

La convention dispose donc que le revenu des biens immobiliers doit être imposé dans l'Etat de la source, c'est-à-dire dans l'Etat dans lequel est situé le bien immobilier qui produit le revenu, en l'espèce la France. Etant donné que la convention n'opère aucune distinction entre des revenus positifs ou négatifs générés, il n'appartient pas au tribunal d'en faire une, de sorte que l'article 3 précité s'applique indépendamment du fait que la société ait réalisé une perte ou un bénéfice sur l'immeuble détenu en France.

Ainsi, les revenus négatifs, c'est-à-dire les pertes générées par l'immeuble situé en France ne peuvent pas être imposées au Luxembourg.

De plus, s'il est vrai qu'en raison de son obligation fiscale illimitée, le contribuable résident est soumis à l'impôt dans l'Etat de sa résidence avec son revenu mondial et qu'ainsi, pour déterminer le taux d'imposition global, il y a lieu d'établir une base imposable fictive, en incorporant les bénéfices ou les pertes locatives subies par le demandeur sur un immeuble sis en France, en vertu de l'article 134 LIR disposant que *« lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126. »*, il n'en demeure pas moins que, comme le tribunal vient de relever, la société demanderesse n'a contesté à aucun moment la détermination du taux d'impôt global en l'espèce, de sorte que le tribunal n'a pas à prendre position par rapport à ce point.

Il ressort des considérations qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a réintégré le montant des pertes réalisées sur l'immeuble sis en France dans le montant du bénéfice commercial indiqué par la société X., ces pertes ne pouvant pas être déduites au Luxembourg.

Le recours est donc à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte le mémoire en réponse des débats ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne la société X. S.A. aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 9 juin 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler